



## BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

### Stellungnahme Nr. 31/2018

Oktober 2018

Registernummer: 25412265365-88

**Zu den Vorschlägen für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (COM(2018) 147 final) und für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (COM(2018) 148 final)**

#### **Mitglieder des Ausschusses Europa**

Rechtsanwalt und Notar a.D. Kay-Thomas Pohl, Vorsitzender

Rechtsanwalt Dr. Martin Abend, LL.M.

Rechtsanwalt Dr. Hans-Joachim Fritz

Rechtsanwältin Dr. Margarete Gräfin von Galen

Rechtsanwalt Andreas Max Haak

Rechtsanwalt Dr. Frank J. Hospach

Rechtsanwalt Guido Imfeld

Rechtsanwalt Dr. Georg Jaeger

Rechtsanwalt Dr. Stefan Kirsch

Rechtsanwalt Dr. Christian Lemke

Rechtsanwalt Andreas von Máriássy

Rechtsanwältin Dr. Kerstin Niethammer-Jürgens

Rechtsanwalt Dr. Hans-Michael Pott (Berichterstatter)

Rechtsanwalt Jan K. Schäfer

Rechtsanwältin Stefanie Schott

Rechtsanwalt Dr. Thomas Westphal

Rechtsanwältin Dr. Heike Lörcher, Bundesrechtsanwaltskammer

Rechtsanwältin Hanna Petersen, LL.M., Bundesrechtsanwaltskammer

Rechtsanwältin Doreen Barca-Cysique, LL.M., Bundesrechtsanwaltskammer

#### **Verteiler: Europa**

Europäische Kommission

Europäisches Parlament

Rat der Europäischen Union

Ständige Vertretungen der Bundesrepublik Deutschland bei der EU

Justizreferenten der Landesvertretungen

Rat der Europäischen Anwaltschaften (CCBE)

#### **Deutschland**

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages

Unterausschuss Europarecht des Deutschen Bundestages

Innenausschuss des Deutschen Bundestages

Arbeitskreise Recht der Bundestagsfraktion

#### **Bundesrechtsanwaltskammer**

The German Federal Bar  
Barreau Fédéral Allemand  
www.brak.de

#### **Büro Berlin – Hans Litten Haus**

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0  
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 - 11  
Deutschland Mail zentrale@brak.de

#### **Büro Brüssel**

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46  
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56  
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Landesjustizminister / Justizsenatoren der Länder  
Deutscher Richterbund  
Deutscher Notarverein  
Bundesnotarkammer  
Deutscher Anwaltverein  
Deutscher Juristinnenbund  
Neue Richtervereinigung e.V.  
Deutscher Steuerberaterverband  
Bundessteuerberaterkammer  
Patentanwaltskammer  
Wirtschaftsprüferkammer  
Deutscher Industrie- und Handelskammertag  
Bundesverband der Freien Berufe  
Bundesverband der Deutschen Industrie  
Bundesingenieurkammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung in Deutschland. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 164.500 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Mit den Vorschlägen der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (COM(2018) 147 final) und für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (COM(2018) 148 final) will die Kommission bei digital erzeugten Unternehmensgewinnen den steuerlichen Zugriff des Staates, in dem digitale Angebote genutzt werden, ermöglichen. Begleitet wird dies von einer Empfehlung der Kommission bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vom 21.3.2018 (C(2018) 1650 final).

In der folgenden Stellungnahme wird zunächst auf die unionsrechtliche technische Gestaltung und ihre Probleme eingegangen. Die Frage der Richtigkeit einer Besteuerung und der Erfassbarkeit des Steuergegenstandes wird am Ende der Stellungnahme angesprochen.

## **1. Richtlinie zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer**

### **1.1 Erträge aus einzeln identifizierten Tätigkeiten und Steuerpflichtiger**

Mit der Digitalsteuer sollen Erträge aus einzeln identifizierten Tätigkeiten erfasst werden. Nach Art. 3 der Richtlinie zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer (folgend: Digitalsteuerrichtlinie) betrifft das die Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet bzw. die Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle für Nutzer, die es diesen ermöglicht, andere Nutzer zu finden und mit ihnen zu interagieren und die darüber hinaus die Lieferung zugrunde liegender Gegenstände oder Dienstleistungen zwischen Nutzern ermöglichen kann und schließlich die Übermittlung gesammelter Nutzerdaten, die aus den Aktivitäten der Nutzer auf digitalen Schnittstellen generiert werden.

Nicht unter die Steuer fallen die Bereitstellung einer digitalen Schnittstelle, wenn der einzige oder Hauptzweck der Bereitstellung darin besteht, dass der Rechtsträger den Nutzern über diese Schnittstelle digitale Inhalte liefern oder Kommunikations- oder Zahlungsdienste erbringen will, oder die Erbringung bestimmter Finanzdienstleistungen, nicht die Übermittlung von Daten durch einen Handelsplatz, einen

systematischen Internalisierer oder einen regulierten Crowdfunding-Dienstleister. Mit anderen Worten: Finanzdienstleistungen unterfallen im Großen und Ganzen nicht der Digitalsteuer.

Als Steuerpflichtiger wird in Art. 4 derjenige identifiziert, der mit relevanten Erträgen den Betrag von EUR 750 Mio. weltweit oder innerhalb der Union den Betrag von EUR 50 Mio. überschreitet.

## **1.2 Ort der Besteuerung**

Der eigentliche Kern der Erfassung besteht darin, dass der Ort der Besteuerung jeweils in dem Mitgliedstaat liegt, in dem die Erträge erzielt werden, wenn die Nutzer der steuerbaren Dienstleistung während des gesamten Steuerzeitraums in diesem Mitgliedstaat ansässig sind. In Art. 5 Abs. 1 ist ausdrücklich erwähnt, dass dies unabhängig davon gilt, ob die Nutzer monetär zur Erzielung der Erträge beigetragen haben. Dies versteht sich eigentlich nach der generellen Bestimmung ohnehin, es soll damit aber ausdrücklich bestimmt werden, dass auch die Lieferung eigener Daten der Nutzer die Erfassung begründen. Dies ist ein zweifellos interessanter Aspekt der Besteuerung.

## **1.3 Die Verteilung der steuerbaren Erträge**

Zugleich ist dann in Art. 5 geregelt, wie die Verteilung der steuerbaren Erträge auf die einzelnen Mitgliedstaaten erfolgt. Dies kann hier im Einzelnen nicht behandelt werden. Jedenfalls sind die Zahl der Nutzer und die Frequenz der Nutzung als Maßstab vorgesehen. Wie dies im Einzelnen angesetzt werden kann und welche Streitigkeiten daraus resultieren können, ist nach den Bestimmungen der Richtlinie nicht abschätzbar.

Jedenfalls wird nach diesem Anteil das Steuererhebungsrecht des einzelnen Mitgliedstaates begründet.

## **1.4 Der Steuersatz**

Der Steuersatz beträgt 3 %, vgl. Art. 8; dieser Steuersatz wird auf die errechneten Erträge angewandt, vgl. Art. 7.

## **1.5 Die Identifizierung der Steuerpflichtigen**

Interessant ist, dass die Steuerpflichtigen sich identifizieren müssen. Hierfür ist eine Identifizierung im „Mitgliedstaat der Identifizierung“ verpflichtend, der von der ersten Begründung der Digitalsteuerpflicht abhängt. Besteht eine Zuständigkeit mehrerer Staaten, kann der Steuerpflichtige den Mitgliedstaat auswählen. Es kommt dann zur Erteilung einer Identifikationsnummer, mit deren Hilfe alle Festlegungen zu treffen sind. Im Großen und Ganzen erinnert dies an die Vergabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern.

## **1.6 Digitalsteuererklärung**

Der Steuerpflichtige hat seine Digitalsteuererklärung im Staat der Identifizierung, Art. 14, abzugeben. Der Rest wird dann im Regelfall durch Informationsaustausch erledigt.

# **2. Die Richtlinie zur signifikanten digitalen Präsenz**

## **2.1 Der Begriff der Betriebsstätte**

Ausgangspunkt der Regelung ist die Betriebsstätte. Die Richtlinie zur signifikanten digitalen Präsenz (folgend: Betriebsstättenrichtlinie) regelt die Annahme einer Betriebsstätte infolge der Erbringung digitaler Leistungen.

Betriebsstätte (deutsch: auch Betriebstätte, § 12 AO) ist ein steuerrechtlicher Begriff, der international (als *Permanent Establishment, etablissement stable*) Verwendung findet. Die Betriebsstätte setzt grundsätzlich die Beherrschung von Raum voraus, OECD-Musterabkommen Art. 5. Auf diese Voraussetzung soll es bei der Erbringung digitaler Leistungen unter von der Richtlinie festgelegten Umständen gerade nicht mehr ankommen. Es werden nur ein Angebot und dessen Nutzung in einem bestimmten Maße vorausgesetzt.

Die Betriebsstätte hat ihre Bedeutung von daher, dass heute alle Staaten sich als berechtigt ansehen, Gewinne eines Unternehmens, die in einer Betriebsstätte auf ihrem Territorium anfallen, zu besteuern. Dem entspricht es, dass sie sich das Recht hierzu gegenseitig zugestehen. Gleichzeitig beschränken sie ihren steuerlichen Zugriff gegenüber Unternehmen aus anderen Staaten regelmäßig auf die Besteuerung der auf ihrem Territorium unterhaltenen Betriebsstätte.

Dieses Konzept ist zum Teil bereits durch nationales Recht geschaffen, jedenfalls aber ist es durch die Praxis der Doppelbesteuerungsabkommen des internationalen Steuerrechts umgesetzt, s. OECD-Musterabkommen Art. 7. Dieses Konzept ist schon praktisch begründet, weil der Zugriff auf ein aus einem anderen Staat stammendes Unternehmen nur in begrenztem Umfang möglich ist; es hat sich aber auch in der Praxis bewährt und wird daher allgemein als Ausdruck von Sachgesetzlichkeit angesehen.

Das tragende Element dieses Konzepts ist naturgemäß, dass ein Unternehmen im Ganzen einem Staat zuzuordnen ist (Sitzstaat) und in einem anderen Staat nur begrenzte Aktivitäten (Gaststaat, Aufnahmestaat, im Steuerrecht üblich: Betriebsstättenstaat) entfaltet.

## 2.2 Der Begriff einer signifikanten digitalen Präsenz

Die Europäische Kommission hält sich an das klassische Konzept der Verteilung von Besteuerungsrechten und bleibt dabei in der klassischen Begrifflichkeit. Sie erweitert nur den Betriebsstättenbegriff auf die Annahme einer „signifikanten digitalen Präsenz“, Art. 4 des Vorschlags, die als virtuelle Betriebsstätte erfasst wird. In Art. 4 werden die Voraussetzungen der signifikanten digitalen Präsenz festgelegt, in Art. 5 die dieser digitalen Präsenz zuzuordnenden Gewinne.

Eine signifikante digitale Präsenz wird angenommen, wenn die digitale Dienstleistung über eine digitale Schnittstelle bereitgestellt wird und wenn eine der folgend genannten Schwellen überschritten ist:

- Anteil der Gesamterträge im Steuerzeitraum aus der Bereitstellung der digitalen Dienstleistungen an Nutzer in dem betreffenden Mitgliedstaat beträgt mehr als EUR 7 Mio.
- die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer digitalen Dienstleistungen liegt in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum über 100.000
- die Zahl der abgeschlossenen Geschäftsverträge über die Bereitstellung solcher digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt die Zahl von 3.000.

Verbundene Unternehmen werden zusammengerechnet.

Das Konzept setzt naturgemäß voraus, dass die Ansässigkeit der Nutzer der digitalen Dienstleistungen in dem postulierten Gaststaat festgelegt ist. Für die Nutzung digitaler Dienstleistungen gilt ein Nutzer als in einem Mitgliedstaat ansässig, wenn er dort in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum ein Gerät benutzt, um auf die digitale Schnittstelle, über die die Dienstleistungen bereitgestellt werden, zuzugreifen. Dies wiederum soll anhand der IP-Adresse des Geräts oder „über eine andere Methode der Geolokalisierung“ bestimmt werden.

Für das Kriterium Geschäftsverträge wird die Ansässigkeit der Nutzer angenommen bei:

- steuerlicher Ansässigkeit oder
- Unterhaltung einer Betriebsstätte im Aufnahmestaat

Die Gewinne, die der signifikanten digitalen Präsenz zuzuordnen sind, werden nun wie folgt definiert:

*„Die Gewinne, die der signifikanten digitalen Präsenz in einem Mitgliedstaat zuzuordnen sind oder im Zusammenhang mit ihr bestehen, entsprechen den Gewinnen, die mit der digitalen Präsenz erzielt worden wären, wenn diese als separates und unabhängiges Unternehmen die gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens; dabei sind die über eine digitale Schnittstelle ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommen Risiken zu berücksichtigen.“*

Es wird noch weiter ausgeführt, es bleibt aber weithin auslegungsbedürftig.

Erkennbar ist hier die Methode der direkten Zuordnung der Gewinne zur Betriebsstätte, wie sie im klassischen internationalen Steuerrecht angewendet werden kann, übernommen worden. Ob das der Wirklichkeit der digitalen Präsenz gerecht wird, wird von der BRAK bezweifelt. Gerade bei digitalen Dienstleistungen dürfte die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben erhebliche Schwierigkeiten bereiten.

Interessant ist aber, dass in Abs. 1 bestimmt ist, dass diese Gewinne nur in dem Mitgliedstaat der Betriebsstätte besteuert werden dürfen. Damit wird die so genannte Freistellungsmethode, die ausschließlich dem Staat der Betriebsstätte ein Besteuerungsrecht der Gewinne gibt und den Sitzstaat des Unternehmens von deren Besteuerung ausschließt, angeordnet. Die deutsche Praxis des internationalen Steuerrechts, die über Jahrzehnte strikt diese Freistellungsmethode verwendet hatte, hat in den letzten Jahren eine Umkehr zur Anrechnungsmethode, in dem der Sitzstaat des Unternehmensträgers die in dem Staat der Betriebsstätte angefallenen Steuern nur anrechnet, als akzeptabel angesehen.

## **2.3 Mögliche Probleme der Begriffsbestimmungen**

Interessant ist in dem Konzept, dass in Art. 4 Abs. 2 ausdrücklich angeordnet ist, dass die Annahme einer signifikanten digitalen Präsenz als Betriebsstätte die Betriebsstättenbegriffe im Übrigen nicht berühren soll. Dies geschieht mit der seltsamen Formulierung, dass sich der Begriff „*zusätzlich jeglicher anderen Prüfung gemäß EU oder nationalem Recht*“ versteht, mit der für die Zwecke der Körperschaftsteuer das Vorliegen einer Betriebsstätte festgestellt wird.

Das mag überraschen. Wenn die Freistellungsmethode sauber praktiziert werden kann, ist eine weitere Regelung des Konkurrenzverhältnisses nicht erforderlich. Wenn die für die Anwendung der vorgeschriebenen Freistellungsmethode erforderliche Abgrenzung der Ergebnisse sauber erfolgt, ist ein „Betriebsstättenwirrwarr“ tatsächlich nicht zu befürchten. Bei der Gewinnermittlung hingegen wird man erhebliche Schwierigkeiten haben, die Ergebnisse einer möglicherweise gleichzeitig existierenden territorial radierten Betriebsstätte von den Ergebnissen einer gleichzeitig anzunehmenden virtuellen Betriebsstätte abzugrenzen.

## **3. Rechtliches Gerüst**

### **3.1 Subsidiaritätsverhältnis der beiden Richtlinien**

Die beiden Richtlinien sollen nach den Erläuterungen der Kommission in einem Subsidiaritätsverhältnis stehen. Die Digitalsteuer soll zunächst eingeführt werden, bis es zu einer generellen Erfassung über

das Betriebsstättenystem im Sinne der Richtlinie über die signifikante digitale Präsenz kommt. Dann soll sie offenbar abgeschafft werden.

Ob diese Reihenfolge sinnvoll ist, lässt sich schwer beurteilen.

### **3.2 Konkurrenz zur Umsatzsteuer**

Solange die Digitalsteuer der Gewinnerfassung dient, wird man sie als Ertragsteuer und nicht als der harmonisierten Mehrwertsteuer gleichartige Umsatzsteuer ansehen können, obwohl sie durchaus entsprechende Merkmale aufweist. Es bedarf bei dem beabsichtigten Wegfall nicht der ansonsten unvermeidlichen Frage, ob die Europäische Union das Monopol der harmonisierten Umsatzsteuer und der damit kodifizierten einheitlichen Bemessungsgrundlage und des Verbots gleichartiger Steuern aufgibt. Sollte die Digitalsteuer später neben einer Erfassung von Gewinnen aus der digitalen Präsenz stehen, würde sich diese Frage naturgemäß stellen.

### **3.3 Das Konzept der Betriebsstätte**

Mit der Konzeption einer Betriebsstätte als Ergebnis der signifikanten digitalen Präsenz bleibt die Kommission in einem sachlich mit dem Unionsrecht, wie es bis jetzt verstanden wird, kompatiblen Rahmen. Das Unionsrecht liefert zahlreiche Hinweise darauf, dass es das Konzept der Besteuerung von Betriebsstätten, wie es jetzt im internationalen Steuerrecht gebräuchlich ist, billigt. Der Begriff der Betriebsstätte mit entsprechenden Wirkungen findet sich in mehreren unionsrechtlichen Normen, so z.B. in Art. 10 der steuerlichen Fusionsrichtlinie 90/434/EWG, und vor allem Art. 1, 2, 3 und 4 der Richtlinie zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, 2003/123/EG, die sogar ganz wesentlich der Berücksichtigung der Betriebsstättenbesteuerung dient.

Auch der Europäische Gerichtshof hat dieses Konzept ganz deutlich akzeptiert. Während seine Rechtsprechung das insbesondere, aber nicht nur von der Gründungstheorie vorgegebene Konzept der Bindung einer Gesellschaft an einen bestimmten Staat durch die Rechtsprechung zur gesellschaftsrechtlichen Sitzverlegung sehr weit gelockert hat, sind Angriffe auf das steuerliche Konzept von „Mutterhaus“ und Betriebsstätte nicht einmal ansatzweise zu erkennen. Es hätte hierzu durchaus Anlässe gegeben, zumal die gesellschaftsrechtliche Wanderlust in einer Vielzahl der vom Europäischen Gerichtshof entschiedenen Fälle durch steuerliche Gründe ausgelöst wurde. Der Europäische Gerichtshof hat vielmehr das Konzept der Doppelbesteuerungsabkommen im Ergebnis oftmals zugrunde gelegt. Zwar ist es selbstverständlich, dass das von zwei Mitgliedstaaten geschaffene Abkommensrecht sich am Maßstab des Unionsrechts messen lassen muss. Wendet man Maßstäbe an, die der Europäische Gerichtshof gegenüber anderen Rechtsgebieten anwendet, ließen sich unionsrechtlich bedenkliche Wirkungen bei den Doppelbesteuerungsabkommen durchaus in nicht geringer Zahl finden. Es bliebe aber die Frage, was im Falle einer dementsprechenden Feststellung durch den Europäischen Gerichtshof geschehen würde.

Anzunehmen wäre, dass ein völliger Kahlschlag des grenzüberschreitenden Steuersystems in den Mitgliedstaaten durch eine über einen langen Zeitraum zu realisierende Folge von Urteilen einträte und wahrscheinlich sogar die Funktionsfähigkeit der europäischen Wirtschaft extrem belastet würde. Der Kommission und dem Europäischen Gerichtshof wird es aber auch nicht schwergefallen sein, die Sachgesetzlichkeit, soweit sie durch allgemein verbreitete Abkommen geschaffen ist, als inhaltlich richtig zu akzeptieren.

### **3.4 Die signifikante digitale Präsenz**

Die signifikante digitale Präsenz als Begründung einer Betriebsstätte wirft in der Umsetzung Schwierigkeiten auf. Die Betriebsstättenbegriffe sind in Doppelbesteuerungsabkommen völkerrechtlich verbindlich geregelt. Die Begriffsbestimmungen sind nach dem klaren Verständnis, teilweise auch nach dem Wortlaut, nicht erweiterungsfähig. Die Mitgliedstaaten müssen durch die Richtlinie veranlasst werden, solche Erweiterungen in den Doppelbesteuerungsabkommen vorzunehmen.

Selbstverständlich kann die Befugnis der Europäischen Union, ihren Mitgliedstaaten Gesetzesänderungen vorzuschreiben, auch auf deren völkerrechtliche Rechtsetzung einwirken. Soweit zwei Mitgliedstaaten ein Abkommen abgeschlossen haben, kann das einheitliche Gebot an beide Mitgliedstaaten auch die Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen gebieten. Gegenüber Drittstaaten lässt sich diese Wirkung nicht herbeiführen. Ob die Befugnisse der Europäischen Union so weit gehen, dass die Kündigung bestehender völkerrechtlicher Verträge gegenüber Drittstaaten verlangt werden kann, wäre Gegenstand von Diskussionen. Jedenfalls wäre eine solche Verpflichtung aber ausdrücklich in den Wortlaut der Richtlinie aufzunehmen. Das nicht geschehen.

Auch innerhalb der Europäischen Union können sich Schwierigkeiten ergeben. Es besteht immerhin ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den nordischen Staaten Finnland, Schweden, Dänemark, Norwegen und Island, in das ein zwingender Eingriff nur unter Inanspruchnahme der Rechtsetzung für den Europäischen Wirtschaftsraum möglich wäre. Die Bereitschaft erscheint ungewiss. Insbesondere die EFTA-Staaten Island und Norwegen sind aufgrund ihrer günstigen Energiepreise gesuchte Standorte für Server, denen bei richtiger Gestaltung durchaus Gewinne aus digitaler Tätigkeit zugeordnet werden können und die sie sich unter Umständen nicht gern durch Regelungen über digitale Präsenzen in anderen Staaten entziehen lassen.

### **3.5 Mögliche Probleme bei der Umsetzung der Richtlinien**

Mit der Empfehlung der Kommission bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, die sich inhaltlich auch auf die Digitalsteuer bezieht, wird den Mitgliedstaaten die Berücksichtigung des Inhalts der beiden Richtlinienvorschläge bei ihren Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten empfohlen. Eine Auseinandersetzung mit den Problemen der Umsetzung, insbesondere weitere Vorschläge zur einheitlichen Einpassung in die rechtliche Systematik, erfolgt nicht.

## **4. Bewertung**

Die BRAK hält es für begrüßenswert, dass in irgendeiner Form die durch ein digitales Angebot erzielten Gewinne auch im Staat der Nutzer besteuert werden sollten.

### **4.1 Notwendigkeit einer europäischen Regelung**

Es stellt sich nach Ansicht der BRAK die Frage, ob eine Regelung durch die Europäische Union gerechtfertigt ist. Der Vorschlag der Kommission begründet ausführlich die Vereinbarkeit mit dem Subsidiaritätsprinzip. Sie führt an, dass einheitliche Vorschriften erforderlich seien, um sicherzustellen, dass die Anbieter ohne physische Präsenz dennoch dort Steuer zahlen sollen, wo sie Gewinne erwirtschaften. Wegen der grenzüberschreitenden Dimension solcher digitalen Geschäftstätigkeiten sei eine Initiative auf EU-Ebene erforderlich und erbringe im Vergleich zu einer Vielzahl nationaler Maßnahmen einen Mehrwert.

Ob diese Begründung überzeugt, wird von der BRAK bezweifelt. Die Mitgliedstaaten sind in der Lage, sich ein gewünschtes Besteuerungsrecht durch entsprechende nationale Vorschriften und entsprechende Abkommen zu verschaffen. Sie könnten jeweils eine ihren eigenen Verhältnissen angepasste

Lösung schaffen, die vor allem Besonderheiten des jeweiligen nationalen Steuerrechts behandelt. Abgrenzungsbedürfnisse zwischen den Staaten sind für die Umsatzbesteuerung evident; bei der Gewinnbesteuerung ist die Abgrenzung hilfreich, aber nicht denknotwendig.

Vor allem aber wäre es auch denkbar, dass manche Staaten freiwillig verzichten oder dies jedenfalls nur eingeschränkt oder anders wünschen.

Hier dürfte der eigentliche Leitgedanke für eine Vereinbarkeit mit dem Subsidiaritätsgebot liegen. Die Staaten, die auf den steuerlichen Zugriff auf digitale Dienstleistungen verzichten, könnten die Wettbewerbsverhältnisse im Binnenmarkt erheblich verzerren. Es fällt in einigen Fällen nicht schwer, in einem solchen Steuerverzicht eine Beihilfe zu sehen. Solange nun der Mitgliedstaat nach dem für ihn geltenden internationalen Steuerrecht, wie es durch Doppelbesteuerungsabkommen geschaffen wurde, keine Möglichkeit hat, die digitalen Dienstleistungen eines Anbieters aus einem anderen Mitgliedstaat zu erfassen, kann er sich darauf berufen und sich gegen die Annahme einer Beihilfe ohne Weiteres verteidigen. Umgekehrt kann ein Staat, der sich ausschließlich an die territorialgebundene Betriebsstätte hält, nicht unter dem Gesichtspunkt der Beihilfe angegriffen werden, wenn er insgesamt den weltweiten Gewinn aus digitaler Tätigkeit der bei ihm ansässigen Unternehmen besteuert und deshalb einen niedrigeren Steuersatz anwenden kann, was unter Umständen bei entsprechender Selektivität eine Beihilfe darstellen könnte, aber bei hinreichender Ausweitung einige Verteidigungsmöglichkeiten bietet. Mit den Richtlinien würde derartige jedenfalls unter Mitgliedstaaten beendet. Das Ergebnis ist: es kann nur um Wettbewerbsgerechtigkeit gehen. Das dürfte nach Ansicht der BRAK als Rechtfertigungsgrund ausreichen, sollte aber dann auch klar gesagt werden.

#### **4.2 Die Reichweite der geplanten Regelung**

Schließlich ist im Zusammenhang mit einer Rechtfertigung kritisch anzumerken, dass die Regelung ausschließlich für Körperschaftsteuer-Subjekte gelten soll. Zwar dürften die meisten digital tätigen Unternehmen die Rechtsform einer der Körperschaftsteuer unterlegenen Gesellschaft haben. Hier eröffnet sich aber ein weiteres Problemfeld. Selbstverständlich können solche Unternehmen ihre Tätigkeit auch über Personengesellschaften, an denen sie beteiligt sind, organisieren. Die Doppelbesteuerungsabkommen der einzelnen Mitgliedstaaten haben für die Behandlung von Gesellschaften, die im steuerlichen Sinne transparent sind, d.h. deren Ergebnisse letztlich bei den Gesellschaftern besteuert werden, unterschiedliche Regelungen, wie und wann bei solchen Gesellschaften Betriebsstätten und Betriebsstättengewinne angenommen werden. Die angestrebte Wettbewerbsgerechtigkeit kann hierdurch beeinträchtigt werden. Die BRAK regt deshalb an, neben der Schaffung einer neuen Form der Betriebsstätte auch zugleich eine klare subjektive Zurechnung zu allen Unternehmen vorzunehmen.

#### **4.3 Die Anpassung der sprachlichen Fassungen**

Schließlich bleibt anzumerken, dass die deutsche sprachliche Fassung der Betriebsstättenrichtlinie an mehreren Stellen Anlass zu Zweifeln und Überlegungen gibt (s.o. „Prüfung von Betriebsstätten“). Hier wäre eine sprachliche Fassung, die klar die Zuordnungen und die Rechtsfolgen regelt, vorzuziehen. Möglicherweise hat hier eine gewisse Scheu bestanden. Der Mut, unmittelbar Vorgaben in der Terminologie der Abkommen weitergehende Vorgaben zu machen, scheint gefehlt zu haben.

#### **4.4 Herbeiführung der Besteuerungspflicht im nationalen Recht?**

Schließlich bleibt folgendes zu bedenken. Ein Staat, der in seinem nationalen Steuerrecht eine signifikante digitale Präsenz nicht als steuerbelastete Form der Niederlassung ansieht, kommt durch Änderung des Betriebsstättenbegriffs in einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht zur Besteuerung. Damit ist die Frage, ob das Gebot der Richtlinie, die signifikante digitale Präsenz als Betriebsstätte zu behandeln, die unzweifelhaft auch für das nationale Recht der Besteuerung gilt, dies herbeiführt. Das ist nicht



zu erwarten. Wenn ein Staat den Begriff der Betriebsstätte in seinem nationalen Steuerrecht nicht kennt, sondern andere Umschreibungen der steuerbaren Aktivitäten von Unternehmen mit Sitz im Ausland gewählt hat, kann er mit dem bisherigen System regelmäßig gut leben.

Wenn etwa das nationale Recht nicht auf dem Betriebsstättenbegriff aufbaut, sondern allgemein den Zyklus von Kauf und Verkauf von Waren an und von Inländern besteuert, bereitet es kein Problem, wenn mit einem Doppelbesteuerungsabkommen der Betriebsstättenbegriff (überkommener Art) darübergelegt wird, der die Besteuerung der genannten Aktivitäten nur bei gleichzeitigem Bestehen einer Betriebsstätte gestattet. Bei der bisherigen Praxis der Staaten dürften alle bislang relevanten Tätigkeiten erfasst werden. Ist die digitale Präsenz im nationalen Recht nicht erfasst – das ist bis jetzt unionsweit der Fall – und kommt es nach nationalem Recht nicht auf den Begriff der Betriebsstätte als Grundlage der Besteuerung an, würde diese Präsenz trotz der von der Richtlinie angeordneten Einbeziehung in den Betriebsstättenbegriff nicht erfasst werden. Dann gäbe es eine entsprechende Definition ohne steuerliche Folgen. Es fehlte eine Norm, die die Steuerpflicht im nationalen Recht herbeiführt. Die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs, auch wenn sie sich neu im Abkommen fände, ginge ins Leere. Wenn nichts Anderes bestimmt ist, gilt nämlich die generelle Aussage, dass Doppelbesteuerungsabkommen eine Besteuerung nicht anordnen, sondern nur das Besteuerungsrecht der vertragsschließenden Staaten einschränken können. Aus der Formulierung der Betriebsstättenrichtlinie Art. 5 Abs. 1 „*unterliegt nur in ... der Körperschaftsteuer*“ wird man die ganz herrschend für erforderlich gehaltene ausdrückliche Anordnung der Besteuerung nicht entnehmen können. Bei entsprechenden und sogar bei weitergehenden Formulierungen ist bislang jedenfalls von Rechtsprechung und Lehre die Begründung einer Steuerpflicht abgelehnt worden.

Damit stellt sich die Frage, ob mit der Betriebsstättenrichtlinie die Besteuerung nur ermöglicht oder durchgesetzt werden soll. Wenn man die Wettbewerbsgerechtigkeit als den verfolgten Zweck betrachtet, und das wird man müssen, kann der Zweck nur in der Besteuerungspflicht gesehen werden. Mit dem vorgeschlagenen Wortlaut wird dieser Zweck allenfalls sehr mühsam erreicht werden können. Der Gedanke, dass ein Staat eine ihm verschaffte Möglichkeit der Besteuerung ausnutzen wird, kann angesichts der bisherigen Behandlung von digital tätigen Unternehmen in einigen Mitgliedstaaten nicht vorausgesetzt werden. Es wäre sogar ein widersprüchliches Ergebnis denkbar: der Sitzstaat, der sich an die Richtlinie hält, stellt die Gewinne pflichtgemäß frei (insofern ist die Richtlinie eindeutig), der Aufnahmestaat besteuert nicht. Dann wird in bestimmten Konstellationen nichts erreicht. Möglicherweise wird die europäische Rechtsprechung eines Tages im Wege der Auslegung von einer Pflicht zur Besteuerung ausgehen. Die Frage, ob es sich bei der skizzierten Nichtbesteuerung um eine verbotene Beihilfe handelt, lässt sich auch nicht ohne weiteres beantworten. Die Frage, was vor und nach der Umsetzung der Richtlinie Regel und Ausnahme im nationalen Steuerrecht (auf dieses kommt es an) wäre, ist ebenfalls nicht einfach zu beantworten. Der die Betriebsstätte nicht kennende Staat stellt jedenfalls eigene Unternehmen in Einklang mit der Richtlinie frei und befreit ausländische Unternehmen in gleicher Weise. Die Annahme einer Selektivität im Hinblick auf die von der Richtlinie vorausgesetzten Kriterien dürfte ebenfalls Probleme aufwerfen.

Die BRAK regt deshalb an, dass die Richtlinie um eine Besteuerungspflicht erweitert wird.

Zu überlegen wäre aber auch, die Digitalsteuer subsidiär – ggf. auch - nach Eingreifen der Betriebsstättenrichtlinie beizubehalten.

## **5. Steuerrechtliche Ausführung**

Betrachtet man die „rein steuerrechtliche Seite“ der beiden Vorschläge, so werfen diese unterschiedliche Probleme auf.

## 5.1 Digitalsteuer

Die Digitalsteuer nach der Digitalsteuerrichtlinie setzt ein komplexes Erfassungssystem voraus. Es besteht wenig Grund zu der Erwartung, dass in irgendeinem Mitgliedstaat ein hinreichender Erfassungsmechanismus besteht. In der Richtlinie ist ein entsprechender Aufbau nicht vorgeschrieben und nicht vorgesehen. Diesen unharmonisiert in den einzelnen Mitgliedstaaten aufzubauen, erscheint möglich. Das dann jeweils im einzelnen Mitgliedstaat sich ergebende Erfassungschaos wird dazu führen, dass ein „Anmeldungstourismus“ zwischen den einzelnen Staaten einsetzt. Insofern ist der Zwang zur Harmonisierung sehr groß. Dass die Richtlinie dies im Entwurf nicht leisten will, erstaunt.

Ist es gelungen, ein harmonisiertes Erfassungssystem zu schaffen, ist die Digitalsteuer für die nationale Steuerrechtsordnung durchaus beherrschbar. Ob sie hinreichend gerecht ist, ist aus rechtlicher Sicht kaum zu beurteilen. Es gehört zur Natur des Konzepts, dass die steuerbaren Erträge, Art. 3, nicht das vollständige Spektrum aller digitalen gewinnträchtigen Leistungen erfassen kann. Immerhin sind erfasst die Platzierung von Werbung, die Bereitstellung einer Plattform und die Übermittlung gesammelter Nutzerdaten. Diese stellen in der Tat Ergebnisse dar, die heute als massive Erträge zu betrachten sind.

Die Tatsache, dass Finanzdienstleistungen ausgenommen sind, erscheint insoweit überzeugend und wird von der BRAK begrüßt, weil Finanzdienstleistungen und Zahlungsvorgänge bei der gebotenen Brutto-Erfassung zu einer Vielfachbelastung jeder einzelnen Transaktion führen würden. Die Sorge, dass auf diese Weise namhafte Gewinne unbesteuert bleiben, besteht nicht, weil die Vorgänge bei im Übrigen richtiger Gewinnerfassung keiner Verlagerung durch das „digitale Geschehen“ unterliegen oder jedenfalls nur selten.

Etwas weniger überzeugend ist es, wenn die Bereitstellung einer digitalen Schnittstelle nicht besteuert werden soll, wenn der einzige oder Hauptzweck der Bereitstellung in der Lieferung digitaler Inhalte bestehen soll. Es ist zwar richtig, dass bei solchen Vorgängen ein „Verstecken“ von Gewinnen nur in begrenztem Umfang möglich ist, weil die „normale“ Unternehmensaktivität ohnehin steuerlich erfasst wird. Auf der anderen Seite ist aber nicht auszuschließen, dass auch aus der Verwendung von gelieferten Daten und etwa dazu gehöriger „Pflegeleistungen“ mehr Gewinne erzielt werden können, die den erfassungswürdigen Gewinnen in vollem Umfang entsprechen. Es darf vermutet werden, dass der Entwurf hier die Behandlung von digitalen Dienstleistungen im Recht der harmonisierten Umsatzsteuer sieht und deren Wirkung nicht durch eine Gewinnbesteuerung nach „verwechslungsfähigen“ Maßstäben beeinträchtigen will.

Es ist durchaus denkbar, dass im Hinblick auf den verhältnismäßig niedrigen Steuersatz eine Bereitschaft zum Experimentieren und späteren Adjustieren besteht. Es erscheint aber geboten, sich vor Augen zu halten, dass möglicherweise die Phase der Digitalsteuer eine lange Lebensdauer haben kann. Wie schon ausgeführt, ist die völlige Ersetzung durch die Regelung über eine digitale Betriebsstätte keineswegs gesichert.

Die BRAK regt diesbezüglich an, eine dauerhafte Besteuerung zu schaffen. Es ist offensichtlich, dass eine besondere Digitalsteuer sehr leicht als Verhinderung von Fortschritt und Optimierung der Wirtschaft ausgegeben werden kann. Das muss aber keineswegs erschrecken. Immerhin ist die erhöhte Wertschöpfung, die die Digitalisierung ermöglicht, teilweise von so ungeheurer Dynamik, dass eine zusätzliche Besteuerung steuerpolitisch gerechtfertigt werden kann. Immerhin werden die staatlichen Ressourcen durch diese Aktivitäten im Bereich von Gesetzgebung, Verwaltung und Justiz in ganz erheblichem Maße beansprucht. Wenn die Mitgliedstaaten ihren Aufgaben hier nachkommen wollen, ist eine Beteiligung der erheblich gewinnerzielenden Unternehmen zu rechtfertigen. Soweit die technische Infrastruktur staatlicherseits geschaffen wird, ist eine an Gewinnen orientierte Abgabepolitik ebenfalls vertretbar.

Es sollte daher geprüft werden, ob die Digitalsteuer als zusätzliche Steuer erhalten bleibt. Hier wäre die Bundesrepublik Deutschland aufgerufen, zu prüfen, inwieweit das deutsche Modell der Objektsteuern als den Gewinn belastende Steuern verwirklichenswert wäre. Anders als die Gewerbesteuer, deren Rechtfertigung in modernen Zeiten auf größte Bedenken stößt, wäre hier für eine Objektbesteuerung des digitalen Angebots durchaus Raum. Auch dieses Konzept der Besteuerung mag in fernerer Zukunft obsolet werden. Zurzeit und auch auf absehbare Zeit dürfte dies kein schlechtes Modell darstellen. Die BRAK hielte es für bedauerlich, wenn die Bundesrepublik Deutschland ihre Erfahrungen auf diesem Gebiet nicht einbringen würde.

## **5.2 Virtuelle Betriebsstätte**

Die virtuelle Betriebsstätte nach der Richtlinie zur signifikanten digitalen Präsenz ist, wenn sie in das internationale Steuersystem eines Mitgliedstaats eingepasst ist, der Ausgangspunkt weiterer Probleme. Es ist dann zu entscheiden, wie die Gewinne bestimmt werden, die im Hinblick auf die digitalen Aktivitäten zwischen „Mutterhaus“ und einzelner Betriebsstätte verteilt werden müssen. Nach dem bislang gewählten Konzept findet diese Verteilung auf bilateraler Ebene zwischen den ihr nationales Steuerrecht anwendenden Staaten und ihren jeweiligen Vertragspartnern der Doppelbesteuerungsabkommen statt. Das Problem ist, dass eine „natürliche Besteuerungsbasis“ fehlt. Zwar ist allgemein einzuräumen, dass der Gewinn als Besteuerungsgut der modernen Industriegesellschaft keine dem Steuerrecht vorgegebene natürliche Größe ist und selbstverständlich von jedem Gesetzgeber verändert werden kann. Immerhin gibt es seit Jahrhunderten entwickelte vernünftige Grundsätze der kaufmännischen Buchführung, die überdies für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union seit der 4. Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie harmonisiert sind. Die Abgrenzung zwischen Mutterhaus und Betriebsstätte kann nach Leitgedanken, die sich auf die Gewinnermittlung beziehen, unternommen werden. Dass die Ergebnisse nicht immer zufriedenstellend sind, ist unvermeidlich. Mit der virtuellen Betriebsstätte wird aber die Zuordnung der Gewinne deutlich erschwert. Auf den ersten Blick erscheint es kaum möglich, einen anderen Zuordnungsgesichtspunkt als den Außenumsatz zu wählen. Wenn man zu dieser Erkenntnis gelangt, sollte dies nach Ansicht der BRAK auch in der Richtlinie festgeschrieben werden und dann gegebenenfalls die „nichtmonetären“ Erträge eingewertet werden.

## **5.3 Schlussbetrachtung**

Im Ergebnis lassen sich zahlreiche Schwierigkeiten vermeiden, wenn auf die virtuelle Betriebsstätte verzichtet wird und die Digitalsteuer beibehalten wird. Der nächste Schritt, den man im Interesse einer wettbewerbsgerechten Gleichmäßigkeit der Besteuerung gehen sollte, ist, die Digitalsteuer in Ausgestaltung und Ertrag der Union zuzuweisen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung stellt ähnliche Anforderungen wie sie bei der Belastung mit den Zöllen zu erreichen ist. Mit dem Zurückgehen der Zölle wird diese eigene Einnahmequelle der Europäischen Union langsam austrocknen. Die Digitalsteuer, deren Motivation denselben Stellenwert hat, könnte an deren Stelle treten.